

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEILA CRISTINA DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM
INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO NA
PREFEITURA DE PRESIDENTE MÉDICI - RO**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo**

Cacoal
2008

LEILA CRISTINA DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM
INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA
DE PRESIDENTE MÉDICI – RO**

Artigo apresentado à Fundação
Universidade Federal de Rondônia,
Campus de Cacoal, como requisito parcial
para obtenção do Título de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Wellington Silva Porto

Cacoal
2008

O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA DE PRESIDENTE MÉDICI-RO

Por

LEILA CRISTINA DE OLIVEIRA

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada por:

Presidente

Profº Ms. Wellington Silva Porto – Orientador/UNIR

Membro

Profa. Suzenir Aguiar da Silva Sato - UNIR

Membro

Profa. Nilza Aleixo Duarte de Oliveira - UNIR

Cacoal
2008

DEDICATÓRIA

Dedico a DEUS, meu Senhor e Rei, que através dos meus pais me deu o dom da VIDA. Ao meu pai Joaquim e à minha mãe Generosa que nunca mediram esforços para que este sonho fosse alcançado. E aos meus amados filhos, Ana Caroline, Carlos Rafael, Amanda Danielle e Álice Isabela, por simplesmente me amarem.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pois em meio às tribulações sempre esteve comigo, me amou e me capacitou, para que eu alcançasse mais essa vitória;

Ao meu Orientador Professor Ms. Wellington Silva Porto, que com muita paciência e dedicação me orientou para que eu obtivesse êxito;

Aos professores e funcionários da UNIR *Campus* Cacoal, pelos ensinamentos compartilhados que contribuíram para o aperfeiçoamento de meus conhecimentos e por terem se colocado à disposição sempre que precisei;

Aos meus queridos pais, por terem constituído a base de meu caráter, pelas palavras de incentivo nos momentos difíceis para que eu não desanimasse, pelo apoio, carinho e principalmente pelo amor incondicional dados a mim;

Aos meus amados filhos, Ana Caroline, Carlos Rafael, Amanda Danielle e Álice Isabela por todo amor, carinho e compreensão de todas as minhas ausências e todo o meu “estresse”;

À minha “célula” GAMA 15, Nunes, Jonas (Nenzinho), Valéria (com todo amor e gratidão), Ademir, Wesley, Magal, Miguel, João Carlos, Luana, Lica, Cássia, Eliane, Gedair, Ramiro e Jonatas, que sempre suportaram minhas angústias e ansiedades em amor, e oraram por mim;

À minha discipuladora e principalmente amiga, Alessandra Subtil, pela força dada nos momentos de angústia e tensão, pelo choro acalentado nos momentos de solidão e por suas orações.

Às minhas amigas Ana Paula e Susana, pela cumplicidade, apoio dados a mim nos momentos que pensei em desistir, pelo carinho e atenção, pela paciência e principalmente pela amizade que se solidificou no decorrer desta caminhada;

E aos demais amigos e colegas de sala, pela amizade, pelos vários momentos juntos compartilhados, momentos estes inesquecíveis e que levarei em meu coração pelo resto de minha vida.

O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA DE PRESIDENTE MÉDICI-RO

Leila Cristina de Oliveira¹

RESUMO

O presente artigo abordará especificamente o controle interno enquanto função da administração, bem como, sua importância, sobretudo em face às inúmeras mudanças ocorridas na Administração Pública atual e sua utilização como principal instrumento de gestão. A pesquisa tem como objetivo geral verificar por meio de observação o funcionamento do Controle Interno da Prefeitura do Município de Presidente Médici-RO e sua aplicabilidade frente à legislação pertinente. A metodologia aplicada no presente trabalho se deu por meio de pesquisa bibliográfica, através de livros, artigos retirados da internet e a legislação pertinente, além de um estudo de caso, de caráter objetivamente descritivo, através de entrevista semi-estrutura com a controladora geral do município. De acordo com a pesquisa realizada, as deficiências detectadas na controladoria geral do município de Presidente Médici, se dão pela ausência da reestruturação do órgão de controle interno e de um corpo técnico capacitado e treinado para auxiliar a controladora. Para que o controle interno obtenha êxito em suas funções de controlar, assegurar eficácia, eficiência e economicidade, é necessário que ele mesmo seja eficaz e eficiente.

Palavras-chave: Controle Interno. Controladoria. Administração Pública. Eficácia.

INTRODUÇÃO

Em função da modernização da Administração Pública, a partir da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – tornou-se necessária a implantação nos órgãos públicos de um sistema de controle interno eficiente e eficaz, otimizando os recursos e dificultando desvios, proporcionando elementos para a busca da modernidade, da qualidade, da transparência e da probidade administrativa.

Portanto, constituem-se os mecanismos de controle interno essencial para assegurar que sejam atingidos os objetivos estabelecidos nos programas de

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, *Campus de Cacoal* – RO, 2008, sob a orientação do Professor Ms. Wellington Silva Porto.

governo. E, diante das transformações decorrentes do fenômeno da globalização, as quais efetuaram o papel do Estado e a consciência de que este – enquanto patrimônio público - deve ser defendido, torna-se necessário modernizar a administração pública. Para tanto, é imprescindível também um quadro profissional qualificado e competente – já que a administração pública gerencial deve ser construída sobre a administração burocrática, cujas qualidades são importantes e continuarão presentes.

Este artigo tem como objetivo geral verificar a existência e funcionamento do Controle Interno da Prefeitura do Município de Presidente Médici-RO e sua aplicabilidade frente à legislação pertinente. E os seguintes objetivos específicos: evidenciar os aspectos conceituais e a importância do Controle Interno para uma gestão pública eficaz; descrever os dispositivos legais relacionados à implantação, implementação e monitoramento do Controle Interno na Administração Pública; descrever a estrutura do Controle Interno da Prefeitura de Presidente Médici-RO; comparar os dados descritos na pesquisa realizada no Controle Interno da Prefeitura de Presidente Médici-RO, com os dispositivos legais pertinentes; evidenciar a importância de um sistema de controle interno bem planejado, estruturado e capacitado na Administração Pública Municipal de Presidente Médici-RO.

O presente estudo justifica-se no sentido de que, tem por finalidade contribuir de forma a evidenciar a importância do Controle Interno nas prefeituras municipais após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sistema de Controle de Gestão é a interação do Controle Interno e Externo. No entanto, este artigo abordará apenas o controle que o Administrador Público está obrigado a implantá-lo, por decorrência das disposições constitucionais e normas infraconstitucionais, que é o Controle Interno Municipal, portanto, não abordará de forma aprofundada outro tipo de controle, que não seja o já mencionado anteriormente. A pesquisa foi realizada com o intuito de forma a esclarecer o seguinte questionamento: como a Administração Pública do município de Presidente Médici-RO aplica a legislação relacionada à estruturação e implementação do Sistema de Controle Interno, de modo a se consolidar como um instrumento eficaz de auxílio à gestão pública?

A metodologia aplicada no presente trabalho se deu por meio de pesquisa bibliográfica, através de livros, artigos retirados da internet e a legislação pertinente e um estudo de caso, com prévio embasamento teórico, de caráter objetivamente

descritivo, no controle interno na Prefeitura de Presidente Médici-RO. O método de raciocínio utilizado na pesquisa foi o dedutivo.

Participou da pesquisa a Controladora Geral do Município de Presidente Médici. Pesquisa esta, de caráter observacional (participante) e com entrevista (semi-estruturada), realizada no dia 26 de maio de 2008.

1 CONTROLE INTERNO

Nas últimas décadas do século vinte, houve profundas transformações burocráticas do setor público do país. Medidas para melhorar a eficiência do estado, tais como: privatização, criação das agências reguladoras, fortalecimentos dos órgãos fiscalizadores, administração gerencial com ênfase na qualidade pensando no cidadão.

Nesse sentido, o sistema de Controle Interno que trata o art. 70 da Constituição Federal de 1988 compreende o conjunto dos órgãos de controles internos que atuam interligados por mecanismos de comunicação própria, visando o controle global, devendo cada ente federativo controlar as atividades por ele desenvolvidas, aspirando ao sucesso da administração pública como um todo.

1.1 Controle

Várias são as acepções do termo controle. Em uma dessas acepções, Houaiss (2007) define controle como sendo "o ato ou efeito de controlar; monitoração, fiscalização ou exame minucioso, que obedece a determinadas expectativas, normas, convenções etc; instituição, órgão, setor, etc. ao qual compete tal função".

Para definir controle, Koontz e O'Donnel (*apud* Peter e Machado, 2003, p. 22) afirmam que "controlar é avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos. O controle indica onde estão os desvios negativos, e, ao pôr em ação medidas para corrigir esses desvios, ajuda a assegurar a realização dos planos".

1.2 Tipos de controle

Os tipos de controle existentes em uma entidade podem ser classificados como: controle externo e controle interno.

1.2.1 Controle externo

Segundo Peter e Machado (2003, p. 27), “o controle externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, para que tenha maior grau de independência e efetividade em suas ações”.

Nesse sentido entende-se que na administração privada o controle externo é exercido pela auditoria independente, ao passo que na administração pública esse controle é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

1.2.2 Controle Interno

Dentre os vários conceitos existentes, pode-se destacar o enunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA – American Institute of Certified Public Accountant), o qual se tornou referência internacional, pela sua abrangência e ampla divulgação.

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas. (AICPA *apud* CRUZ; GLOCK, 2006 p. 21).

De acordo com Cruz e Glock (2006, p. 20), o controle caracteriza-se,

por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determina a legislação e

as normas. Estas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados controles internos.

Constituindo-se uma responsabilidade do administrador, o Controle Interno deriva-se do dever-poder que a administração detém sobre seus próprios atos e agentes, contemplando todas as áreas. Em todos os procedimentos administrativos de uma entidade deve existir o controle exercido sobre todos os atos administrativos, e de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas.

De acordo com Botelho (2007, p. 36):

Controle Interno é o controle realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria Administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

O controle é um dos princípios básicos da administração seja ela pública ou privada. Com o desenvolvimento e o crescimento das entidades administrativas, houve a necessidade da criação de novas e complexas técnicas administrativas, proporcionando um maior e mais eficiente sistema de controle (JUND FILHO, 2007, p.16).

1.3 Formas de controle interno

Quanto às formas, o controle interno possui as seguintes características:

a) Prévio ou Preventivo

Conforme Botelho (2006, p. 27), Controle Prévio ou Preventivo “é o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que pretende alcançar”. Então, Controle Prévio é aquele que guia e auxilia com a intenção de prevenir fraudes e erros antes que ocorram, através de expedições de instruções normativas.

b) Concomitante ou Sucessivo

Para Botelho (2006, p. 27), Controle Concomitante ou Sucessivo “é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação; é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios, ou fraudes”. É a forma de controle que detecta as causas durante a ocorrência do fato, não impedindo que ocorram, mas alertarão sobre sua existência.

c) Subseqüente ou Corretivo

E ainda de acordo com Botelho (2006, p. 27) “É o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia”. São controles que auxiliam na investigação e correção das causas detectadas, pois já ocorreram, e é impossível voltar atrás. Se for possível sua correção, será recomendada, e se não, terá caráter punitivo.

1.4 Sistema de Controle Interno

O sistema de controle interno é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem agir de forma integrada e harmônica, para se produzir algum resultado.

De acordo com Cruz e Glock (2006, p. 25):

O termo *sistema*, em seu entendimento mais simplista, é um conjunto de ações que, coordenadas, concorrem para determinado fim. Ora, os diversos controles exercidos no dia-a-dia de uma organização destinam-se a assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional, o cumprimento das normas legais e regulamentares etc.

Sistema de controle interno são todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de garantir que seus negócios sejam realizados de maneira ordenada e eficiente, incluindo o

cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraude ou erro, a precisão e integridade dos registros contábeis.

Segundo Remyrech (2005):

O Controle Interno, junto ao Controle Externo e a Administração têm por fim:

- a) Assegurar eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação nos recursos públicos;
- b) Evitar desvios, perdas e desperdícios;
- c) Garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais;
- d) Identificar erros, fraudes e seus agentes;
- e) Preservar a integridade patrimonial;
- f) Propiciar informações para a tomada de decisões.

Mas, se incumbe ao controle assegurar eficácia e eficiência à Administração Pública, importa que ele próprio seja eficaz e eficiente.

Os resultados negativos na administração de uma entidade são conseqüências das falhas de controle. Da mesma forma, o sucesso se dá pela sua eficácia. Cabe ao administrador, velar pelo bom funcionamento do controle Interno, que bem compreendido torna-se o mais importante aliado de sua administração.

Neste sentido, para eficácia do Controle Interno é necessário que ele seja adequado, estruturado, constituído por uma equipe qualificada e capacitada, que funcione conforme o planejado, e seja gerenciado por um servidor de carreira do órgão e nunca por ocupantes de cargos de confiança, de livre nomeação e exoneração, tornando dependentes e submissos aos caprichos de administradores mal intencionados. Para tanto, é imprescindível que o administrador compreenda os objetivos a serem alcançados, e que obedeça ao princípio da relação custo-benefício (SANTOS NETO, 2007).

E seguindo o pensamento de Santos Neto (2007), sobre como conseguir a eficácia do Sistema de Controle Interno:

Deve-se observar que, por si só, a elaboração de uma sólida estrutura não se constitui de garantia de eficácia, pois se faz necessário que periodicamente, seja ele avaliado para diagnosticar se as normas estão sendo cumpridas, e ainda, se as mesmas não necessitam de alterações ou de atualizações, diante de possíveis desvios de rota ou o enfrentamento de novas situações.

O grau de eficiência dos controles internos pode ser avaliado com a implantação de uma unidade de auditoria interna dentro do próprio Sistema de Controle Interno. Assim, o fato de a auditoria interna poder atuar sobre o Controle Interno, não significa que esteja excluída deste.

Para Crepaldi (2007, p. 25):

Auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. [...] Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles.

Dessa forma, auditoria interna equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos controles internos.

1.4.1 Objetivos do sistema de controle interno

O sistema de controle interno investiga o desempenho das atividades exercidas pelos seus próprios órgãos, objetivando atender a todos os princípios constitucionais. Além de comprovar a legitimidade dos atos, os objetivos do sistema de controle interno devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização (CAVALHEIRO; FLORES, 2007 p. 33).

De acordo com Cavalheiro e Flores (2007, p. 33), em geral os objetivos do controle interno são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

Um sistema de controle interno nunca é igual a outro, mas com objetivos e controles comuns. Sendo assim, os objetivos de um sistema de controle interno

devem ser desenvolvidos para cada atividade da organização e integrados aos seus objetivos gerais (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 33).

1.5 Princípios de controle interno

Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como: a relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregações de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações e aderência às diretrizes e normas legais.

Estes princípios servem de base para o bom funcionamento de um sistema de controle interno eficiente e eficaz. Para tanto, destacam-se, em especial os seguintes princípios, conforme Peter e Machado (2003, p. 25):

- a) **relação custo/benefício**: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atingimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Há necessidade, também. De definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios, em relação aos resultados ou procedimentos;
- b) **qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários**: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e a integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple:
 - I – seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - II – rotatividade de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
 - III – obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades;
- c) **segregação de funções**: a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

Portanto, para se ter um órgão de controle interno eficiente e eficaz, será necessário, qualificação adequada, treinamento e rotatividade de funções de seus componentes, bem como a separação entre as funções, para impedir a ocorrência de erros e fraudes. E sempre que necessário, observar se o custo de um controle,

para atingir seus objetivos e metas não exceda aos benefícios que o mesmo possa proporcionar.

2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na Administração Pública, a função controle é exercida em decorrência de diversas imposições constitucionais. É através dela que o Estado dispõe dos elementos necessários para implementar as prioridades do Governo, sendo que diferencia-se da administração da iniciativa privada pela obediência compulsória aos princípios constitucionais.

Entende-se como Controle Interno no âmbito da administração pública:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (PETER; MACHADO, 2003, p. 24).

Consiste a atuação do sistema de controle na administração pública, em sua essência, na organização e na fiscalização de suas unidades administrativas, verificando se suas funções se encontram corretas de tal forma que os processos, decisões ou tarefas não possam ser tomadas por um departamento sem que o outro participe. Essa divisão entre as funções chama-se segregação de funções (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 30).

Para Botelho (2007, p. 28):

O controle é inerente a todos os atos e processos administrativos de um órgão/entidade, de forma que não pode e nem deve ser concebido separadamente. Sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem implementadas nas diversas unidades administrativas.

O Controle interno possui características preventivas, corretivas e punitivas para assegurar os interesses públicos, que é o bem maior da Administração Pública.

Pois se o gestor público não acatar as orientações e instruções emanadas pelo Controle Interno, prejudicará o trabalho por este desenvolvido, podendo ocasionar danos à própria Administração. Dessa maneira, se toda norma não trazer embutida uma penalidade não será cumprida. Porém a responsabilidade pela gestão pública é do administrador público, ou seja, daquele que tem o poder de decisão (MOREIRA, 2005, p. 4).

2.1 Aspectos legais

O Controle Interno quando exercido de forma imparcial, constitui-se em poderoso instrumento gerencial para dar transparência em toda atividade pública e não é novidade do ordenamento jurídico brasileiro, podendo aqui citar os artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, no que dispõe sobre o assunto:

Art. 70 – A fiscalização contábil, financeira orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens ou valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. [...]

Art. 74 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas preventivas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos ou entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante ao Tribunal de Contas da União.

Outro fundamento do Controle Interno na Administração Pública está no art. 76 da Lei nº 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária:

- I – a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (A lei 4.320/64 *apud* MACHADAO JR.; REIS, 2002/2003, P. 168).

Mas no que tange a implantação do sistema de controle interno nos municípios, está na Constituição Federal de 1988, em seu art.31, que “a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo”.

Mais de 30 anos se passaram sem aplicação das supra-referidas normas legais. Com o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal, através de ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas. Conforme § 1º do art.1º da referida lei:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (LRF *apud* CRUZ et al., 2001, p. 13).

Fica determinado, pela LRF que, o Prefeito, o Presidente da Câmara de Vereadores e os demais responsáveis das outras esferas de Governo, estão obrigados a criar e implantar o Controle Interno imediatamente, até porque, segundo as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os relatórios de Gestão Fiscal devem ser assinados, não só pelo administrador – Prefeito, Presidente da Câmara e demais Administradores – pelo Secretário da Fazenda, mas também, pelo responsável do Controle Interno. Sendo norma de eficácia plena, em vigor desde o dia 04 de maio de 2000, conforme art.54:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20 (LRF *apud* CRUZ et al., 2001, p. 153).

A LRF cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos, pois antes do seu advento, a ausência de transparência era quase que total, pois os gestores só prestavam contas quando a lei assim o exigia. O principal objetivo da LRF é possibilitar total transparência das contas e da administração pública, permitindo a participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados. Com isso, irá possibilitar a responsabilização individual ou coletiva, quando o caso, e facilitará a operacionalização de todos os atos praticados na administração pública (SANTOS NETO, 2007). No que dispõe o art.48 da referida lei:

Art. 48. São instrumentos de transparência de gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (LRF *apud* CRUZ et al., 2001, p. 141).

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que tem como premissas o planejamento, a transparência e o controle, dispõe, em seu art. 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas, e o sistema de

controle interno do Poder Executivo fiscalizarão o cumprimento das normas nela estabelecidas, com ênfase no que se refere a:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno da despesa total como pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, conforme o dispositivo no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta lei complementar ;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (LRF *apud* CRUZ et al., 2001, p. 158).

Considerando a necessidade do cumprimento no disposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988 e as diretrizes estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE-RO estabelece a Instrução Normativa nº 007/2002 que diz respeito à instalação de sistemas de controle interno no âmbito Estadual e Municipal, para que seja reforçado os dispositivos supra-citados.

Diante das disposições legais e da situação enfrentada pela Administração Pública, faz-se necessário que os órgãos mantenham sistema integrado de controle interno e que este atue com eficácia, dando preferência aos efeitos preventivos do controle.

3 RESULTADOS OBTIDOS

Neste tópico será descrita a estrutura de controle interno da Administração Pública da Prefeitura de Presidente Médici-RO, bem como comparar o sistema de controle interno atualmente praticado com os dispositivos legais pertinentes.

Em vista da comparação efetuada, serão abordadas as falhas do controle interno da prefeitura de Presidente Médici, e evidenciada a importância de um sistema de controle interno bem planejado, estruturado, composto por uma equipe qualificada e capacitada, para que os objetivos e metas fixados pelo Poder Público sejam alcançados.

3.1 Dados da entidade pesquisada

O município de Presidente Médici localiza-se às margens da BR 364, na região central do Estado de Rondônia, a 409 km da capital Porto Velho, tendo sido criado no dia 16 de junho de 1981, por força da Lei nº 6.921. Atualmente com seus 26 anos de emancipação, sua população é de 22.197 habitantes (IBGE, 2007) e sua extensão territorial é de 1.758 km².

O clima do município é do tipo tropical úmido, sua economia gira em torno da agropecuária e do serviço público.

A Prefeitura Municipal de Presidente Médici localiza-se na Avenida São João Batista, nº 1.613, centro. Sua estrutura organizacional está nos dispositivos da Lei Municipal nº 1.176/2005, conforme organograma, mostrado no anexo A.

3.2 Instrumentos da pesquisa

Para sustentar os argumentos da pesquisa foi utilizada a técnica de entrevista semi-estruturada que uma vez elaborada foi aplicada no setor de Controladoria Geral do Município.

A tabulação dos resultados obtidos na entrevista foram analisados de forma descritiva e posteriormente, comparado aos dispositivos legais vigentes.

3.3 Análise dos resultados

Em entrevista realizada com a controladora geral do município de Presidente Médici-RO, senhora Marta Souza Costa Brito, no dia 26 de maio de 2008, foi possível descrever a estrutura e o funcionamento do controle Interno da Prefeitura de Presidente Médici. Marta exerce a função de controladora no município desde o ano de 2001.

Segundo Marta, a estrutura do controle interno da prefeitura de Presidente Médici é composta por uma pessoa apenas, ou seja, somente por ela, que é a controladora geral do município. Marta é contadora e pós-graduada em Administração Pública.

Quanto às competências e atribuições conferidas ao Controlador Geral do Município de Presidente Médici, Marta relata que, estão descritos nos dispositivos da Lei Municipal nº 1.176/2005 em seu artigo 10:

Art. 10 – São competências e atribuições do Cargo de Controlador Geral do Município:

- I – Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do município;
- II – Dar ciência ao Prefeito e ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade constatada na administração pública municipal que tomar conhecimento;
- III – Analisar os relatórios de Gestão Fiscal e de Contas, juntamente com o Prefeito, o Contador responsável pelas contas e o Secretário da Fazenda Pública;
- IV – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- V – Promover auditorias por amostragem, levantando desvios, falhas e irregularidades, recomendar as medidas corretivas aplicáveis;
- VI – Propor ao Prefeito as reformas estruturais necessárias ao melhor funcionamento da Controladoria;
- VII – Realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em Restos a Pagar;
- VIII – supervisionar junto com os Secretários da Administração e da Fazenda o cumprimento do limite de gasto com pessoal, caso necessário, recomendar as medidas necessárias para o cumprimento do índice nos termos dos artigos 22 e 23 da LC nº 101/2000;
- IX – Opinar em prestações ou tomadas de contas, exigidas por força de legislação;
- X – Desenvolver outras atividades necessárias ao bom desempenho da sua função.

Quando questionada sobre a quantidade necessária de servidores para compor o órgão de controle interno, a controladora esclarece que não há uma quantidade específica de cargos nos dispositivos legais que dizem respeito a implantação do sistema de controle interno. Mas o que define a quantidade de cargos para compor o órgão de controle interno é a lei municipal que o estabelece, conforme as necessidades estruturais de cada município. No caso do município de Presidente Médici, a controladoria é composta por um único servidor, o que inviabiliza o controle prévio, uma vez que se torna humanamente impossível a realização das três formas de controle (prévio, concomitante e o corretivo), tornando o controle ineficaz, já que no momento, a controladoria realiza apenas controles de forma concomitante e corretivo. Para Marta a quantidade necessária de servidores para compor o órgão de controle interno de uma prefeitura com a estrutura como a de Presidente Médici, seria necessário, no mínimo, 04 (quatro) servidores, incluindo o cargo de controlador. Cargos estes criados através de lei, especificamente para

compor o órgão de controle interno, e preenchidos através de concurso público, pelo fato de que servidores efetivos possuem “independência política”.

O que se pode observar, neste contexto, é que o controle interno da prefeitura de Presidente Médici, fere alguns princípios de controle interno, com base no que já foi estudado e descrito anteriormente neste artigo, um dos princípios é a segregação de funções. Onde um controle que deveria assegurar que as funções fossem separadas, o mesmo detém funções de controlar e auditar ao mesmo tempo, e por uma única pessoa – a controladora.

Outro princípio que está sendo infringido pela controladoria da prefeitura de Presidente Médici é o princípio da qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários. Sabe-se que a eficácia dos controles internos está diretamente relacionadas com a competência e integridade do pessoal, através de seleção e treinamento, rotatividade de funcionários e obrigatoriedade de férias, para o melhor rendimento e menores custos, evitando possibilidades de fraudes e também a dissimulação de irregularidades. Como fazer, se o próprio órgão de controle interno possui apenas um único servidor? Como selecionar e treinar? E a rotatividade de funcionários dentro do órgão de controle interno? E a obrigatoriedade de férias? Para que o controle interno obtenha êxito em suas funções de controlar, assegurar eficácia, eficiência e economicidade, é necessário que ele mesmo seja eficaz e eficiente.

Com relação as maiores dificuldades encontradas pela controladora no exercício de suas funções, Marta revela que, uma das maiores dificuldades encontrada, está na falta de um corpo técnico treinado e capacitado para auxiliá-la no órgão de controle interno, em vista que os dispositivos legais e normas precisam ser cumpridos tempestivamente. E que por este motivo, conta com a colaboração do responsável do órgão de contabilidade, em relação aos relatórios e prestação de contas exigidas pela legislação.

A respeito de como é estruturado o espaço físico da controladoria geral do município, Marta expõe que, a controladoria funciona dentro do prédio da prefeitura municipal, em uma sala ampla, composta por três mesas, três microcomputadores e uma impressora. Este espaço físico atende às necessidades da controladoria; e atenderia mesmo se fosse composta por mais servidores. Por esse motivo a controladoria divide o seu espaço físico com outros setores, o orçamento e uma

unidade da Advocacia Geral do Município – AGM. “Pela estrutura do município não há necessidade de a controladoria manter um prédio separadamente”, diz Marta.

Em relação ao desempenho do software e dos equipamentos, a controladora relata que o software atende as necessidades da controladoria dentro do que é exigido, no entanto, as máquinas e equipamentos deixam um pouco a desejar.

Quando questionada sobre o Projeto de Lei nº 031/2007 de autoria do Poder Executivo, onde dispõe sobre a criação e gratificação do órgão de controle interno, Marta disse que, em decorrência das dificuldades enfrentadas pela controladoria, em relação da falta de servidores capacitados para auxiliá-la nas tarefas diárias, e das necessidades do município em dispor de mecanismos para efetiva implantação de Sistema de Controle Interno, conforme mostrado no anexo C. Por diversas vezes a controladoria recomendou ao gestor público (prefeito) que reestruturasse o órgão de controle interno, criando pelo menos mais 03 cargos no órgão. Mediante as exigências legais e recomendações da controladoria o prefeito enviou ao Legislativo Municipal o Projeto de Lei nº 031/2007, onde dispõe sobre a criação e gratificação do órgão de controle interno, criando mais 03 cargos no órgão para que as exigências legais fossem atendidas tempestivamente. Mesmo porque, o próprio Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE-RO, já havia feito tal recomendação ao Executivo. Porém, o Projeto de lei nº 031/2007 foi rejeitado pelo Poder Legislativo, por maioria de votos.

Quando questionada sobre sua opinião em relação a não aprovação do Projeto de Lei nº 031/2007, Marta preferiu não comentar sobre o assunto.

Em virtude da abstenção de opinião da controladora geral do município em relação ao último questionamento feito, a pesquisa foi direcionada aos arquivos do Legislativo Municipal de Presidente Médici, onde buscou-se por documentos que justificasse o motivo da reprovação do Projeto de Lei nº 031/2007. Documento a que se refere é o parecer da Comissão de Finanças e Orçamento, onde os membros optaram por não aprofundarem na justificativa da não aprovação do mesmo, conforme mostrado no anexo B.

Desta forma fica difícil para a Administração Pública do município de Presidente Médici aplicar a legislação relacionada à estruturação e implementação do Sistema de Controle Interno. Ou seja, entende-se que, com a não aprovação do Projeto de Lei nº 031/2007, que a câmara de vereadores de Presidente Médici não compreende a relevância da implantação de um sistema de controle interno mais

eficaz, bem como os benefícios oriundos deste. Mesmo porque, o controle interno é um órgão que auxilia o Legislativo enquanto controle externo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um sistema de controle interno deve ser planejado para que o mesmo seja eficaz. Além de constituir-se em poderoso instrumento gerencial e dar transparência a toda e qualquer atividade administrativa, possibilita a responsabilização individual e facilita a operacionalização das atividades. Também resulta na predominância do interesse público sobre os interesses particulares, na profissionalização e na melhoria e capacitação técnica dos servidores. Importante lembrar que não se concebe um sistema de controle interno para máquinas, e sim para pessoas.

Pode-se observar que a estrutura estabelecida para exercer o controle no setor público está bem planejada no que se refere aos organismos que deverão exercê-lo. O que poderá aperfeiçoar o desempenho dos órgãos de controle é a capacitação e a qualificação de seu quadro de pessoal e a implementação de instrumentos modernos que possibilitem a agilização de suas ações.

O sistema de controle interno possibilita a manutenção de um fluxo atualizado de informações gerenciais, facilitando a tomada de decisões e proporcionando ao gestor público maior tranquilidade quanto aos atos praticados pelos integrantes do órgão. Dessa forma, a existência de um adequado sistema de controle interno é de extrema importância para a administração pública e em particular para o controle externo, pois possibilita um exame prévio da situação do órgão auditado. Mesmo porque, a Constituição Federal em seu art.74, § 1º, determina que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade deverão dar conhecimento ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária. Neste sentido, o controle interno torna-se suporte do controle externo.

Através do estudo de caso realizado e da pesquisa bibliográfica em livros e artigos e da legislação vigente, pôde-se evidenciar os aspectos conceituais e a importância do controle interno para uma gestão eficaz. E ao analisar a estrutura e o funcionamento do controle interno da prefeitura municipal de Presidente Médici e ao confrontar com a legislação vigente, nota-se que a Administração Pública do

município de Presidente Médici, apresenta-se aquém do que se espera de um controle interno municipal, de modo a se consolidar como um instrumento eficaz de auxílio à gestão pública. Pois as deficiências detectadas na controladoria geral do município, se dão pela ausência de uma reestruturação do órgão de controle interno e de um corpo técnico capacitado e treinado para auxiliar a controladora.

Sabe-se que a maior incidência de fraudes ainda ocorre por deficiência, ou pela inexistência, do controle interno, isso mostra o tamanho da importância desse controle, tanto na prevenção, quanto na descoberta de fraudes e erros e desvios dos recursos públicos.

O importante é tornar o órgão de controle interno em uma eficiente ferramenta de gestão, onde, além de assegurar a observância às normas legais e regulamentares, possibilite o aumento da eficiência da Administração, otimizando a aplicação dos recursos, assegurando maior proteção ao patrimônio público e dinamizando as rotinas internas.

REFERÊNCIAS

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal. Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Rio Grande do Sul: CRCRS, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: lei complementar nº 101/00**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOUAISS, Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=controle&x=&y=0&stype=k>>. Acesso em: 29 nov 2007.

IBGE (2007), **CIDADES**: disponível em <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 02 jun 2008.

JUND FILHO, Sérgio Lopes. **Curso de auditoria interna: fiscalização, análise e controle interno**; apostila. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia: Apce, 2007.
 \

MACHADO JR, José Teixeira; REIS, Heraldo da costa. **A lei 4.320 comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MOREIRA, Márcia Maria. O controle interno como paradigma da administração Pública gerencial. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 890, 10 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>>. Acesso em: 03 ago. 2007.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo. Atlas, 2003.

RONDÔNIA, Tribunal de Contas. **Legislação básica de orientação municipal: Coleção de Normas TCE-RO**. Organização Valdivino Crispim de Souza, Manoel Fernandes Neto. Porto Velho: Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, 2004.

REMYRECH, Ruy. **Controle interno na administração pública**. Disponível em <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/controle-interno-administracao-publica.pdf>>. Acesso: em 12 ago. 2007.

SANTOS NETO, Antonio Mendes dos. **O controle interno na gestão pública como instrumento de gerenciamento**. Disponível em: <http://www.tce.sp.gov.br/artigos/controle_interno_na_gestao_publica.pdf>. Acesso em: 09 nov 2007.